GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 32063C
Inscrit le 18 février 2013

Audience publique du 4 septembre 2013

Appel formé par
la société à responsabilité limitée ..., …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 9 janvier 2013 (n° 28974 du rôle)
dans un litige l'opposant à
des bulletins émis par le bureau d'imposition Sociétés Luxembourg VI
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial communal, d'impôt sur la fortune et d'établissement de la valeur unitaire

----

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 32063C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 18 février 2013 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ..., ayant son siège social à …, représentée par ses organes légaux, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 9 janvier 2013, l'ayant déboutée de son recours tendant à la réformation et sinon à l'annulation des bulletins suivants, tous émis par le bureau d'imposition Luxembourg sociétés VI le 22 avril 2009 :

1) le bulletin de l'impôt commercial communal 2005 ;
2) le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2005 ;
3) le bulletin de l'impôt sur la fortune 2007 ;
4) le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1er janvier 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 18 mars 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 15 avril 2013 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de la société à responsabilité limitée ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nadège LE GOUELLEC, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 23 mai 2013.

Le bureau d'imposition Luxembourg sociétés VI émit le 22 avril 2009 à l'attention de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., ci-après désignée par la « *société ...* », les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2005, le bulletin d'impôt sur la fortune pour l'année 2007, ainsi que le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1er janvier 2007, le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités indiquant que « *le bureau d'imp*[osition] *S6 considère la correction de valeur (... déclarée sur le modèle 506a) comme dépenses en connexion avec la participation* ».

La société ... formula, par courrier de son mandataire du 27 juillet 2009, auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* », une réclamation contre les prédits bulletins pour, d'une part, avoir réintégré une « *provision* » pour dépréciation de valeur des titres de participation détenus dans le capital de la société..., ci-après désignée par la « *société...*», d'un montant de … euros dans le résultat fiscal, et, d'autre part, avoir refusé l'application du § 8 a) de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune, ci-après désignée par « LIF ».

A défaut de réaction lui parvenue de la part du directeur, la société ... fit introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 22 août 2011, un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation des bulletins lui adressés.

Dans son jugement du 9 janvier 2013, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, mais le rejeta comme étant non fondé.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 18 février 2013, la société ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 9 janvier 2013.

A l'appui de son appel, la société ... expose avoir acquis une participation dans le capital de la société...en juillet 2001, par rapport à laquelle elle aurait comptabilisé dans son bilan comptable des corrections de valeur d'un montant de … euros pour l'année 2003 et d'un montant de … euros pour l'année 2004, ladite correction de valeur ayant atteint un montant de … euros à la fin de l'année 2004. Ces corrections de valeurs auraient été opérées dans le bilan commercial, mais n'auraient pas été suivies dans le bilan fiscal, comme il aurait été précisé dans l'annexe 3 de la déclaration fiscale pour l'année 2005 relative à la reprise de « *provision sur participation* ». En conséquence, la correction de valeur aurait été réintégrée dans le résultat comptable dans le cadre du bilan commercial pour l'exercice 2005, mais une réintégration n'aurait pas été effectuée dans le cadre du bilan fiscal, au motif qu'il n'aurait point compris une correction de valeur antérieurement inscrite.

Au titre de l'année 2007, l'appelante expose avoir calculé un montant d'impôt sur la fortune de … euros, sollicité dans sa déclaration d'impôt pour l'année 2007 l'application du § 8 a) LIF pour l'imputation de l'impôt sur la fortune et affecté en conséquence la somme de … euros au titre du résultat fiscal pour le calcul des réserves pour impôts imputés. Le bureau d'imposition lui aurait cependant refusé le bénéfice du crédit d'impôt sur la fortune.

L'appelante considère, par rapport au reproche lui fait par le tribunal de ne pas avoir indiqué de base légale sur pied de laquelle elle n'avait pas suivi au bilan fiscal des corrections de valeur inscrites au bilan comptable, que l'année d'imposition en litige serait

l'année 2005 et non pas les années 2003 et 2004. Elle rappelle que le bureau d'imposition aurait suivi sa position pour les années 2003 et 2004 et accepté la non-prise en compte de la correction de valeur inscrite dans ses bilans commerciaux dans le cadre des impositions au titre de ces deux années et que lesdites impositions seraient définitives et extérieures au litige sous examen. Elle en déduit que la question de la divergence entre ses bilans commerciaux et fiscaux sur la prise en compte de corrections de valeur serait extérieure au litige qui serait limité aux bulletins relatifs à l'année 2005 et à la position du bureau d'imposition de requérir au niveau du bilan fiscal la réintégration d'une correction de valeur alors même que celle-ci n'aurait jamais été inscrite au bilan fiscal. L'appelante se prévaut du principe de la continuité des bilans qui exigerait une continuité entre les bilans fiscaux successifs et non pas entre le bilan commercial et le bilan fiscal en renvoyant aux travaux parlementaires relatifs à l'article 40 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé *« LIR »*. N'ayant pas passé de corrections de valeur dans ses bilans fiscaux des années 2003 et 2004, l'appelante estime, sur base du principe de la continuité des bilans fiscaux, qu'elle aurait été en droit de ne pas réintégrer en l'année 2005 dans son bilan fiscal une correction de valeur sur sa participation dans la société ….

Par rapport au refus du tribunal de la faire bénéficier du régime d'imputation de l'impôt sur la fortune prévu par le § 8 a) LIF, l'appelante rappelle que ce refus aurait été motivé dans le jugement entrepris par le défaut de preuve d'une demande afférente formulée dans sa déclaration d'impôt pour l'année 2007 faute de soumission d'une déclaration datée et signée soumise en cause. Elle expose que la copie présentée en première instance aurait été une impression de la déclaration avant signature et qu'elle aurait joint en instance d'appel une copie de la déclaration d'impôt pour l'année 2007 telle que déposée au bureau d'imposition. Cette déclaration véhiculerait sa demande de bénéficier du régime du § 8 a) LIF au titre de l'impôt sur la fortune de l'année 2007 et la réserve afférente aurait été constituée dans ses comptes de l'année 2008. L'appelante en déduit que les conditions pour lui voir reconnaître l'application de ce régime seraient dès lors réunies et que le jugement entrepris devrait encourir la réformation en conséquence.

Le délégué du gouvernement cite les motifs essentiels du jugement entrepris et conclut au caractère justifié de ces motifs devant entraîner le rejet de l'appel.

Il convient de préciser liminairement que c'est à juste titre que l'appelante considère que les questions de la validité de sa démarche consistant à inscrire des corrections de valeur sur sa participation dans la société...au titre des années 2003 et 2004 uniquement dans son bilan commercial et de maintenir la valeur de cette participation à sa valeur d'acquisition dans son bilan fiscal sont étrangères au litige sous examen, notamment en ce que les impositions fondées sur lesdits bilans fiscaux ont déjà acquis un caractère définitif. La seule question à trancher dans le cadre du recours sous examen est partant celle de savoir si la reprise, dans le bilan commercial de l'année 2005, des corrections de valeur des deux années antérieures doit également être réintégrée dans son bilan fiscal.

Conformément à l'article 23, paragraphe 3, LIR, les participations « *sont à évaluer au prix d'acquisition ou de revient. Lorsque la valeur d'exploitation y est inférieure, l'évaluation peut se faire à cette valeur inférieure. Lorsque la valeur d'exploitation de biens ayant fait partie de l'actif net investi à la fin de l'exercice précédent est supérieure à la valeur retenue lors de la clôture de cet exercice, l'évaluation peut se faire à la valeur d'exploitation, sans que toutefois le prix d'acquisition ou de revient puisse être dépassé* ».

Or, une évaluation d'une participation à une valeur d'exploitation inférieure à son prix d'acquisition a pour effet de créer au compte de pertes et profits la charge d'une correction de valeur et entraîne ainsi une diminution de la valeur de l'actif net investi. Par

voie de conséquence, l’annulation d’une telle évaluation à la valeur d’exploitation inférieure au prix d’acquisition par le biais d’une reprise de la correction de valeur antérieurement comptabilisée et l’augmentation de la valeur de l’actif net investi qui s’ensuit n’est concevable que si une correction de valeur a effectivement été inscrite dans les comptes mis à la base de l’imposition durant une année antérieure. En d’autres termes, il ne saurait y avoir une reprise de correction de valeur augmentant le résultat imposable que si une correction de valeur de nature à diminuer le résultat imposable a été opérée au titre d’un exercice antérieur.

En l’espèce, il appert des éléments constants en cause que l’appelante a comptabilisé par rapport au prix d’acquisition de … euros de sa participation dans la société...dans son seul bilan comptable des corrections de valeur d’un montant de … euros pour l’année 2003 et d’un montant de … euros pour l’année 2004, lesdites corrections de valeur ayant atteint un montant de … euros à la fin de l’année 2004. Dans ses bilans fiscaux pour les mêmes exercices mis à la base des impositions au titre de ces mêmes années, l’appelante a omis d’opérer ces corrections de valeur de sorte à voir maintenir la valeur de cette participation à son prix d’acquisition. En conséquence, la reprise sur correction de valeur de … euros a été opérée de manière justifiée seulement dans le bilan commercial sans être reprise dans le bilan fiscal, de façon que la position du bureau d'imposition consistant à ajouter le montant de ladite reprise au bénéfice imposable n’est pas fondée. Ce volet de l’appel est partant à déclarer justifié et le jugement entrepris encourt la réformation en ce sens.

En vertu du paragraphe 8 a) LIF, « (1) *Les contribuables visés au paragraphe 1, alinéa 1er, numéro 2, qui s’engagent à inscrire, en affectation du bénéfice d’une année d’imposition déterminée, une réserve à leur bilan destinée à être maintenue pendant les 5 années d’imposition suivantes, bénéficient, sur demande à introduire avec la déclaration d’impôt sur le revenu, d’une réduction de l’impôt sur la fortune dû au titre de la même année d’imposition. Cette réduction s’élève à un cinquième de la réserve constituée, sans pour autant dépasser l’impôt sur le revenu des collectivités, majoré de la contribution au fonds pour l’emploi, dû avant d’éventuelles imputations au titre de la même année d’imposition. La réserve doit être constituée à l’occasion de l’affectation du résultat de l’exercice d’exploitation, mais au plus tard à la clôture de l’exercice d’exploitation suivant celui qui a donné droit à la réduction.* (…) ».

Par rapport aux conclusions retenues par le tribunal, il y a lieu de constater que l’appelante a soumis à la Cour une copie, signée et datée au 30 septembre 2008, de la déclaration d’impôt sur la fortune pour l’année 2007 telle que déposée au bureau d'imposition, laquelle déclaration véhicule effectivement sa demande de bénéficier du régime de réduction de l’impôt sur la fortune prévu par le § 8 a) LIF. En outre, l’appelante a inscrit la réserve quinquennale spéciale requise par cette disposition dans ses comptes annuels. Il s’ensuit que les conditions pour faire bénéficier l’appelante des dispositions du § 8 a) LIF sont réunies et que son appel est justifié également sous cet aspect.

Il découle de l’ensemble des développements qui précèdent que l’appel sous examen est justifié en ses deux volets. Le jugement entrepris encourt partant la réformation en ce sens que la reprise de correction de valeur à hauteur de … euros durant l’exercice 2005 par rapport à la participation dans la société...n’est pas à intégrer au bénéfice imposable et que l’appelante doit bénéficier du régime de réduction de l’impôt sur la fortune prévu par le § 8 a) LIF conformément à sa demande contenue dans sa déclaration de l’impôt sur le revenu des collectivités et de l’impôt commercial communal pour l’année 2007 du 30 septembre 2008.

Au vu de l’issue du litige, il y a lieu de condamner l’Etat aux dépens des deux instances.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 18 février 2013 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 9 janvier 2013, dit que la reprise de correction de valeur à hauteur de …euros durant l'exercice 2005 par rapport à la participation dans la société...n'est pas à intégrer au bénéfice imposable au titre de cette année et que l'appelante doit bénéficier du régime de réduction de l'impôt sur la fortune prévu par le § 8 a) LIF conformément à sa demande contenue dans sa déclaration de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2007 du 30 septembre 2008,

renvoie le dossier devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de transmission au bureau compétent pour exécution,

condamne l'Etat aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 4 septembre 2013 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative